Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 32025 du rôle
Inscrit le 7 février 2013

Audience publique du 15 juillet 2013

Recours formé par
la société ...S.A., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32025 du rôle et déposée le 7 février 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître André LUTGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ...S.A., établie et ayant son siège social à L- … , inscrite au Registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro … (ci-après « ...S.A. » ou « la société-mère »), tendant à l'annulation d'une injonction adressée à celle-ci par le directeur de l'administration des Contributions directes du 7 janvier 2013 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 mars 2013 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 20 juin 2013 par Maître André LUTGEN au nom de la demanderesse ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 juillet 2013 ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le rapporteur entendu en son rapport et Maître André LUTGEN ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 juillet 2013.

Par courrier daté du 7 janvier 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », enjoignit à la société ...S.A. de lui fournir certains renseignements concernant le compte ... de cette dernière auprès de la BBB S.A., concernant un certain nombre de mouvements de fonds ayant transité par ses postes de bilan, l'origine des fonds versés par celle-ci à sa filiale française, la société AAA, (ci-après « AAA » ou « la filiale française »), ainsi que la confirmation quant à la perception respectivement le versement par Monsieur XXX de fonds, directement ou indirectement par l'intermédiaire de la société EEE., de la part de la demanderesse ou à son profit, le tout dans le but d'élucider les affaires fiscales en France de Monsieur XXX et de la société AAA, ladite injonction étant libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 11 décembre 2012 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1*[er] *avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 11 février 2013 au plus tard.*

Identité des personnes physiques et morales faisant l'objet d'une enquête/ d'un contrôle en France :

XXX
Date de naissance : ...
Adresses connues : ...

... AAA
Adresse connue : ...
No d'identification : ...
No Tva : ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

Monsieur XXX fait actuellement l'objet d'un contrôle fiscal de la part des autorités fiscales françaises de même que la société ... AAA. Suite à plusieurs augmentations de capital, la société ...serait devenue actionnaire majoritaire de la ... AAA. La société ...serait en fait contrôlée par Monsieur XXX selon le fisc français et il en serait également le réel bénéficiaire économique et pourrait se servir de la société ...pour rapatrier des fonds de l'étranger en France via la société AAA.

Afin de clarifier la situation fiscale de Monsieur XXX pour prouver que celui-ci est en réalité fiscalement domicilié en France ainsi que celle de la société ... AAA, le fisc français nécessite un certain[s] *nombre de renseignements.*

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1[[i]er] *janvier 2010 au 31 décembre 2011 :*

- *Qui est (sont) le(s) titulaire(s) actuel(s) du compte ... auprès de la BBB SA ?*
- *Veuillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ce compte ;*
- *Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert ce compte si l'ouverture se situe dans la période visée ;*
- *Veuillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture du compte pour la période visée;*
- *Veuillez préciser le montant des intérêts payés pour ce compte pour la période visée ;*
- *Veuillez indiquer le montant des impôts payé*[s] *sur les intérêts durant cette période ;*
- *Veuillez fournir davantage de renseignements concernant les transactions suivantes :*
- *14/02/2011: crédit du compte courant d'associé de ...(...) et débit compte ... banque de la ... pour un montant de ... EUR*
- *03/03/2011: même opération pour un montant de ...EUR*
- *31/05/2011 : crédit du compte ... et débit du compte banque ...SSS en euro pour un montant de ...EUR, opération intitulé*[e] *Apport ...*

- *03/12/2011: même opération pour un montant de … EUR*
- *14/12/2011: même opération pour … EUR*
- *30/12/2011: même opération pour … EUR*
- *12/07/2011: crédit du compte ... et débit du compte banque SSS en dollars pour un montant …EUR , opération intitulée apport … USD*
- *30/03/2011: crédit des comptes ... Primes d'émission pour ... EUR et … Capital souscrit appelé versé pour … EUR et débit du compte banque SSS … pour … EUR*
- *30/06/2011 débit du compte ... et crédit du compte … pour …EUR*

- *Veuillez indiquer l'origine des fonds versés par la société ...à la société AAA ;*
- *Veuillez indiquer si Monsieur XXX verse ou perçoit des fonds de la société ...directement ou indirectement (via la société EEE. par exemple) ;*
- *Veuillez indiquer si Monsieur XXX apparaît comme donneur d'ordre des opérations bancaires de ...;*
- *Veuillez fournir des copies de tous les documents pertinents concernant les demandes de renseignements précitées.*

L'impôt visé par la présente demande est l'impôt sur les sociétés ainsi que les revenus professionnels des contribuables français.

Après examen, la demande contient à mon avis toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligés de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. (…) ».

La société ...S.A. a fait introduire, par requête déposée le 7 février 2013 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 7 janvier 2013.

Quant à la compétence du tribunal

En ce qui concerne la compétence du tribunal pour connaître du recours en annulation de la société ...S.A., la procédure prévue par les dispositions des articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 », est, dans le cadre des relations avec la France, applicable à toute demande française en matière fiscale soumise après le 29 octobre 2010 par les autorités françaises dans la mesure où elle porte sur une période commençant à partir du 1er janvier 2010.[1] La décision du directeur visant des renseignements financiers concernant la période du 1er janvier 2010 au

[1] Voir Cour adm. du 9 février 2012, n° 29655C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu

31 décembre 2011 et faisant suite à une demande des autorités françaises du 11 décembre 2012, la loi du 31 mars 2010 et la procédure y prévue trouvent application.

Quant à la recevabilité du recours

Aux termes de l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande « *Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Le recours contre les décisions visées aux articles 4 et 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance* (…) ».

Il échet de préciser que l'article 4 sus-visé vise la décision portant injonction de l'administration fiscale adressée au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés.

Dès lors, aucune disposition légale ne prévoyant la possibilité d'exercer un recours en réformation contre une décision portant injonction au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés, seul un recours en annulation est possible contre la décision querellée.

Le recours en annulation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Quant au fond

A l'appui de son recours, la société ...S.A. soutient en premier lieu qu'en l'absence d'indication de l'autorité compétente française dont émanerait la demande de renseignements qui soutend la décision directoriale (ci-après la « demande française »), ainsi qu'en l'absence d'accès au dossier administratif, la demande française n'émanerait pas d'une autorité habilitée à adresser ce genre de demandes aux autorités luxembourgeoises. La demanderesse s'empare du respect du principe du contradictoire pour demander au tribunal d'ordonner avant tout autre progrès en cause à la partie étatique de déposer au greffe du tribunal administratif la demande française pour qu'elle puisse en prendre connaissance et position dans un mémoire additionnel.

Face à ces critiques, le délégué du gouvernement répond que la décision directoriale litigieuse serait, d'une part, suffisamment motivée et précise de sorte à permettre à la demanderesse de défendre utilement sa cause et, d'autre part, établie conformément à la demande française, déposée par ailleurs au greffe du tribunal administratif ensemble avec son mémoire en réponse, de sorte que la demande de la société ...S.A. d'un mémoire supplémentaire serait à rejeter. Le délégué du gouvernement donne encore à considérer qu'aux termes de l'article 2 § 5 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance du 1er avril 1958 telle que modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970 et par un avenant signé à

Luxembourg le 24 novembre 2006 et l'échange de lettres y relatif (ci-après « la Convention »), l'autorité compétente dans le cas de la France serait le Directeur général des Impôts ou son représentant dûment autorisé, de sorte que l'identité de l'autorité compétente ne devrait pas être autrement indiquée, alors qu'elle serait censée être connue, voire serait connue par toutes les parties en cause. En l'espèce, l'autorité compétente pour les besoins de l'échange de renseignements serait Monsieur « *..., Attaché fiscal* », tel que cela serait indiqué dans la demande française et tel que cela résulterait de la liste officielle des autorités compétentes de l'OCDE.

En l'espèce, le tribunal constate que la demande française a été déposée au greffe du tribunal administratif en date du 7 mars 2013, ensemble avec le mémoire en réponse de l'Etat. Par avis du 7 mai 2013 et en application des arrêts de la Cour administrative du 2 mai 2013 portant les numéros de rôle 32184C et 32185C, la demande française a été communiquée au mandataire de la demanderesse, de sorte que la demande en communication de cette pièce est devenue sans objet et partant est à rejeter.

Par ailleurs, le tribunal a, lors de son audience publique du 3 juin 2013 et suite à une demande afférente de la demanderesse, accordé à chacune des parties l'autorisation de déposer un mémoire supplémentaire afin de prendre position par rapport à la demande française ainsi communiquée.

La demanderesse ayant ainsi pu prendre connaissance de la demande française et ayant eu l'occasion de déposer un mémoire supplémentaire en date du 20 juin 2013 afin de prendre position par rapport à cette pièce, aucune violation du principe du contradictoire, ni de ses droits de la défense ne peut être vérifiée en l'espèce.

Le tribunal constate encore qu'il résulte des pièces versées par la partie étatique que Monsieur ... figure bien sur la liste officielle des autorités compétentes au 1er décembre 2012 en tant qu'autorité compétente pour les besoins de l'échange de renseignements en matière d'impôts directs, de sorte que l'affirmation de la demanderesse à cet égard est à écarter pour défaut de pertinence.

Il s'ensuit que le moyen afférent est à rejeter.

La demanderesse reproche ensuite aux autorités françaises de chercher à définir Monsieur XXX comme fiscalement résident en France, alors que ce dernier serait en réalité un contribuable marocain et habiterait plutôt à Casablanca (Maroc) qu'en France, tel que cela résulterait d'une attestation de résidence fiscale de la part des autorités marocaines à cet égard. En outre, l'utilisation du terme d'« *adresses connues* » par le directeur dénoterait une certaine hésitation de sa part quant au lieu de résidence fiscale de Monsieur XXX, voire constituerait une admission implicite de ce que la résidence fiscale de Monsieur XXX se situerait au Maroc. Elle en conclut que la France enquêterait sur une personne dont elle ignorerait si en l'état actuel, elle est fiscalement résidente en France, ce qui serait contraire à l'article 2 paragraphe (4) de la Convention, fixant le domicile fiscal des personnes physiques au lieu de la résidence normale dans le sens du foyer permanent d'habitation ou, à défaut, au lieu du séjour principal.

La demanderesse critique encore la démarche des autorités françaises consistant à lui demander des renseignements sur sa filiale française dans le contexte de leur contrôle portant sur cette dernière et soutient que cette démarche dénoterait un excès, voire un détournement

de pouvoir ainsi qu'une violation de la loi au sens large, pour en conclure que les autorités françaises seraient parties « *à la pêche aux renseignements* » afin d'établir le caractère fictif de la résidence fiscale marocaine de Monsieur XXX par le biais de leur demande d'échange de renseignements. Elle donne encore à considérer qu'une telle demande ne saurait servir de preuve dans le cas d'espèce, étant donné que la territorialité d'un fait devrait de prime abord être constatée sur le territoire des autorités territorialement compétentes ; or cette compétence territoriale serait précisément ce qu'il conviendrait d'établir en l'espèce. Elle renvoie à cet égard à un arrêt récent de la Cour administrative[2] qui ne viserait certes pas une situation identique, mais dont il ressortirait qu'en l'absence de tout élément d'identification concret des contribuables effectivement visés par un contrôle dans le pays requérant, en l'occurrence les éventuels bénéficiaires économiques de la société luxembourgeoise visée par la demande de renseignements en question mais dont les autorités requérantes auraient ignoré l'identité, la demande en question n'aurait pas satisfait au critère de la pertinence vraisemblable de l'article 26 (1) de la Convention, pour en déduire que l'article 22 de la Convention ne permettrait pas d'enquêter par voie d'entraide administrative internationale sans avoir auparavant concrètement identifié le résident faisant l'objet d'une enquête dans le pays requérant.

La demanderesse conclut au rejet de la demande française au motif que celle-ci ne saurait viser à obtenir des renseignements vraisemblablement pertinents de sa part eu égard au fait qu'elle serait fiscalement résidante au Luxembourg et qu'elle y serait assujettie à l'impôt, de sorte qu'elle constituerait une « *réalité bien luxembourgeoise, reconnue par les autorités fiscales nationales et imposée en tant que telle* ». Elle estime que ce ne serait qu'au cas où les autorités françaises apporteraient la preuve de l'absence de sa réalité et de l'absence de la réalité de son rattachement national que des questions allant au-delà, telles que celles relatives à son compte courant associé pourraient être éventuellement justifiées, mais qu'elles ne seraient pas justifiées dans le contexte de l'imposition de sa filiale. Elle affiche encore son incompréhension quant à la nécessité des autorités françaises à disposer de détails sur le poste de bilan « compte courant associé » auprès de sa filiale française, respectivement de détails à propos de son compte bancaire ou d'autres éléments qui lui seraient propres pour *in fine* imposer sa filiale, alors que cette démarche traduirait une « *pêche aux renseignements* » de la part des autorités françaises. Elle renvoie à cet égard à un jugement récent du Tribunal administratif[3] qui dans le cadre d'un contrôle visant une société-mère luxembourgeoise et sa filiale française, aurait considéré qu'en cas de sociétés dotées de personnalités juridiques distinctes, la seule indication de ce que la filiale ferait l'objet d'un contrôle fiscal pour un certain exercice comme justification nécessaire pour obtenir des renseignements autres que ceux publiquement disponibles relatifs à la société-mère sans en préciser concrètement le « but fiscal » serait insuffisante au regard du critère de pertinence vraisemblable pour demander des renseignements à sa mère.

La demanderesse en conclut qu'en l'espèce, les informations demandées n'auraient pas le caractère de pertinence vraisemblable requise, alors que l'objectif de l'administration française tendant à établir que Monsieur XXX serait en réalité fiscalement résident en France, ne pourrait être réalisé qu'au regard des critères posés à cet égard par la convention entre le gouvernement de la République française et le gouvernement du Royaume du Maroc tendant à éliminer les doubles impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative en matière fiscale, signée à Paris le 29 mai 1970, les deux échanges de lettres du 29 mai 1970 y relatifs et modifiée par l'Avenant signé à Rabat le 18 août 1989 (ci-après la « convention

[2] Cour administrative, 24 mai 2012, n° 30251C du rôle, Pas.admin. 2012, V°Impôts, n° 852
[3] Trib. adm., 12 juillet 2012, n° 30164 du rôle, Pas.admin. 2012, V°Impôts, n° 841

fiscale franco-marocaine »), et en particulier son article 2, alors que ce dernier se distinguerait nettement des articles similaires trouvés dans les conventions OCDE qui elles se référeraient pour la détermination du domicile fiscal aux règles applicables en droit interne dans chacun des deux pays, tandis que ce critère ne serait pas visé par la convention fiscale franco-marocaine, de sorte que l'administration française ne saurait se référer en l'espèce à l'article 4 de son Code Général des Impôts français ; étant précisé que ce dernier pourrait nécessiter la détermination du centre des intérêts économiques d'un contribuable et justifierait des questions générales d'ordre financier sur la localisation du patrimoine. Par application au cas d'espèce du premier critère de rattachement retenu par la convention fiscale franco-marocaine, à savoir celui de l'existence d'un « *foyer permanent d'habitation* » dans l'un ou l'autre des deux pays, il ne serait nullement établi que Monsieur XXX aurait un foyer fiscal dans les deux pays, alors que Monsieur XXX possèderait un foyer permanent d'habitation au Maroc et qu'il ne serait ni établi ni même allégué par l'administration française qu'il disposerait effectivement également d'un foyer permanent d'habitation en France. La demanderesse insiste ensuite sur le caractère particulier que revêtirait le second critère de rattachement de la convention fiscale franco-marocaine, alors qu'il ne se recouperait pas non plus avec le 2e critère de rattachement des conventions OCDE, à savoir le centre des intérêts économiques ou vitaux, alors qu'il s'agirait du centre des activités professionnelles. Or, Monsieur XXX aurait une importante activité professionnelle au Maroc, y établirait ses déclarations de revenus et y paierait ses impôts, à tel point que la Direction Générale des Impôts du Maroc, lui aurait même délivré une attestation de résidence fiscale au Maroc.

La demanderesse concède que les questions de l'administration française concernant son compte courant d'actionnaire dans sa filiale française tendraient certes à établir un lien entre elle-même et Monsieur XXX, en particulier entre les fonds que lui aurait versés ce dernier et ceux qu'elle lui aurait versés, de sorte qu'elles pourraient être considérées comme pertinentes si le but de la demande française était la détermination du patrimoine de Monsieur XXX, de son centre d'intérêts économiques ou de son centre d'intérêts vitaux, mais que tel ne pourrait être le cas en l'espèce, alors que les critères définis par la convention franco-marocaine seraient autres et s'imposeraient à l'administration française en raison de l'autorité supérieure en droit français des conventions internationales à celle de la loi interne.

La demanderesse estime encore qu'indépendamment de l'existence d'un lien patrimonial ou non entre Monsieur XXX et les fonds à sa disposition, la réponse aux questions posées n'auraient pas d'effet sur la détermination de la résidence fiscale de Monsieur XXX étant donné qu'elles concerneraient uniquement le centre des activités professionnelles de ce dernier, tandis qu'aucune question ne lui aurait été posée sur l'exercice de fonctions exécutives exercées par Monsieur XXX en son sein ou dans sa filiale françaises, étant précisé qu'uniquement celles-ci seraient éventuellement susceptibles d'être rattachables aux activités professionnelles de Monsieur XXX.

La partie étatique, de son côté, souligne que l'Avenant à la Convention et l'échange de lettres y relatif énumèrerait les informations que la France en sa qualité d'Etat requérant devrait impérativement fournir à l'Etat requis, en l'occurrence le Luxembourg, pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, informations qui auraient toutes été fournies, de sorte que la demande française remplirait toutes les conditions prescrites. C'est ainsi qu'en particulier la demande française contiendrait l'identité des personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir celle de la société française AAA et de Monsieur XXX, résident français ; de sorte que les investigations fiscales en France concerneraient deux personnes clairement identifiées. La demande française

contiendrait, outre l'indication de l'adresse fiscale de Monsieur XXX en France, encore toutes les indications nécessaires concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis. Le délégué du gouvernement souligne que l'affirmation de Monsieur XXX selon laquelle son lieu de résidence fiscale se trouverait au Maroc serait inopérante dans la mesure où la demande française aurait pour but de corroborer le soupçon des autorités françaises que ce dernier serait en réalité fiscalement domicilié en France.

La partie étatique estime encore que contrairement à l'argumentation de la demanderesse, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés serait clairement exposé dans la demande française, à savoir la détermination de l'impôt sur les sociétés ainsi que des revenus professionnels des années 2010 et 2011 des personnes sous contrôle en France, dans le but de confirmer que Monsieur XXX serait le bénéficiaire économique réel de la demanderesse, que ce dernier s'en servirait pour rapatrier des fonds provenant de l'étranger en France via sa filiale française, détenue à hauteur de 60 %.

La partie étatique donne encore à considérer que l'autorité compétente française aurait rempli la condition concernant l'indication du nom et de l'adresse de toute personne dont il y aurait lieu de penser qu'elle serait en possession des renseignements demandés, ainsi que de tout élément de nature à faciliter la recherche de ces informations par l'Etat requis, étant donné que l'autorité compétente française aurait fourni le nom des actionnaires de la filiale française de la demanderesse, fait part de ses soupçons quant à la résidence fiscale réelle de Monsieur XXX et quant à son rôle de bénéficiaire économique de la demanderesse, indiqué la période de vérification de la comptabilité de la filiale française et l'identification de flux financiers en provenance de l'étranger entre la demanderesse et sa filiale française dont la nature et l'origine ne seraient pas connues. Il serait donc clairement établi que l'autorité compétente française aurait fourni toutes les informations dont elle disposerait au sujet de la demanderesse et ainsi clairement établi le lien (*nexus*) devant exister entre l'Etat requérant et l'Etat requis pour justifier sa demande, à savoir le lien entre la demanderesse, sa filiale française et le bénéficiaire économique éventuel de la demanderesse. L'Etat en conclut que la demande des autorités fiscales françaises n'aurait pas été formulée de manière hasardeuse et spéculative, mais ferait état de l'existence *prima facie* d'un lien direct (*nexus*) avec le contrôle fiscal en France, de sorte que les renseignements demandés seraient à considérer comme vraisemblablement pertinents pour élucider les affaires fiscales de Monsieur XXX.

Enfin, le délégué du gouvernement souligne encore le rôle restreint dévolu en l'espèce au tribunal administratif, siégeant en tant que juge de l'annulation, à qui il n'appartiendrait pas d'apprécier le bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère.

Face à ces contestations, la demanderesse réexpose dans son mémoire supplémentaire que les autorités françaises partiraient doublement « *à la pêche aux renseignements* », alors que par le biais des renseignements demandés à son sujet, elles tenteraient de requalifier Monsieur XXX en résident français et d'obtenir à ces fins, des informations de sa part. En effet, les autorités françaises seraient incapables de définir un contribuable français bien déterminé pour les renseignements demandés, alors que conformément à la jurisprudence précitée du Tribunal administratif et de la Cour administrative, il n'existerait pas d'éléments permettant de conclure à la résidence fiscale française de Monsieur XXX et qu'au contraire, il serait, en vertu des documents versés en cause, qualifié de résident fiscal marocain, voire reconnu comme tel par les autorités françaises.

Par rapport à ces affirmations, le délégué du gouvernement rétorque que le fait qu'un contribuable se déclare fiscalement résident dans un pays n'exclurait pas qu'il soit, en réalité, résident fiscal d'un autre pays et qu'en vertu de l'article 22 de la Convention, les Etats contractants pourraient appliquer leur législation fiscale interne pour mener à terme des enquêtes et des contrôles visant à vérifier la situation réelle d'un contribuable déterminé sans être liés par d'éventuelles mesures prises ou interprétations faites par une autorité fiscale étrangère en matière de résidence fiscale.

La partie étatique explique qu'en cas de difficultés ou de double imposition du contribuable concerné, les règles de procédure amiable trouveraient application, à savoir l'article 24 de la Convention, l'article 31 de la convention fiscale franco-marocaine et l'article 25 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE et qu'en outre, toute interprétation excessivement restrictive de la norme de « pertinence vraisemblable » serait contraire au standard international en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales que le Luxembourg s'est engagé à respecter depuis l'année 2009 et qui a été intégralement repris dans l'article 22 de la Convention.

Elle réitère qu'en l'espèce, l'autorité compétente française aurait clairement identifié le contribuable faisant l'objet du contrôle en France et aurait même indiqué une adresse fiscale précise en France. Elle conclut au défaut de pertinence des pièces versées en farde II par la demanderesse, alors que le courrier à l'adresse du Centre des Impôts du 7e à Paris daterait de 1985 et n'aurait pas été avisé par l'autorité fiscale française. Qui plus est, l'on ne saurait exclure que Monsieur XXX soit revenu en France après cette date pour y rétablir sa résidence fiscale sans en informer les autorités fiscales françaises, ce que la demande française tenterait précisément à clarifier.

Elle conteste ensuite la pertinence de la jurisprudence citée par la demanderesse au motif que les circonstances d'espèce ne seraient pas similaires, alors que l'autorité compétente française aurait clairement indiqué le but fiscal dans lequel les renseignements relatifs à la demanderesse sont demandés et que ces renseignements seraient pertinents tant pour l'imposition de Monsieur XXX qui serait supposé être le bénéficiaire économique de la demanderesse que pour celle de la filiale française de la demanderesse qu'elle détiendrait à hauteur de 60%.

En guise de conclusion, la demanderesse reproche encore au directeur d'avoir violé son obligation de vérification qui découlerait de l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 et qui, par application de l'article 22 3. b) de la Convention, lui interdirait de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celle de l'autre Etat contractant, de sorte qu'en l'espèce, si l'on supposait que la demanderesse soit fiscalement résidente en France, l'administration française ne serait pas en droit de lui demander les renseignements sollicités au Luxembourg, et ce en vertu du principe universel « *nemo plus juris transferre potest quam ipse habet* ». Ainsi, les articles L81 et suivants du Livre des procédures fiscales français, ci-après « LPF », restreindraient l'application du droit de communication dans un contexte franco-français, alors qu'en vertu des articles L 82 et 85 du LPF, ainsi que de la doctrine administrative (13 K 1221, 1er juin 2001), le droit de communication à l'égard des sociétés commerciales ne pourrait porter que sur les livres comptables prévus par le code de commerce ainsi que les documents annexes à ces livres et les pièces de recettes ou de dépenses ayant une corrélation certaine avec les données de la comptabilité commerciale.

La demanderesse estime qu'en l'espèce, l'administration française irait au-delà des renseignements qu'elle pourrait demander à un contribuable français, alors qu'elle réclamerait notamment l'identité du ou des titulaires du compte ... auprès de la BBB S.A., ainsi que celle des personnes autorisées à effectuer des opérations sur ce compte, le nom de la ou des personne(s) ayant ouvert ce compte, des renseignements concernant les écritures comptables reflétant des apports en compte courant de la demanderesse à sa filiale française, l'origine des fonds versés par la demanderesse à sa filiale française, la confirmation si Monsieur XXX apparaît comme donneur d'ordres des opérations bancaires de la demanderesse ainsi que copie de tous documents pertinents concernant les renseignements précités.

La demanderesse précise qu'en vertu de la doctrine administrative française, le droit de communication doit être limité au relevé passif d'écritures comptables ou à la copie de documents, de sorte que les renseignements demandés par l'administration française, à savoir des commentaires et explications concernant des écritures comptables, ainsi que le rôle de Monsieur XXX dans la gestion de la demanderesse, dépasseraient le droit de communication prévu aux articles L 81 et suivants du LPF. Elle souligne que le « *droit de communication ne constitue pas un droit d'enquête ou une réquisition de témoignage sur des faits ou des opérations réalisées par la société* » et que d'après les textes et la doctrine française, il ne serait pas prévu que le droit de communication aboutirait à obliger une société contrôlée à « *s'expliquer, se justifier ou même fournir des précisions, renseignements sur des écritures comptables, sur le fonctionnement de sa propre activité ou sur le rôle de ses dirigeants ou actionnaires* ».

Par rapport à ces soutènements, la partie étatique répond que ce serait à tort que la demanderesse prétend que le directeur n'aurait pas satisfait à son obligation de vérification lui imposée par l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 en application de l'article 22 3. b) de la Convention, alors que, d'une part, la demande française contiendrait la déclaration confirmative de l'Etat français quant à son acceptation et sa disponibilité à obtenir et communiquer aux autorités luxembourgeoises des renseignements sur des dossiers similaires, et, d'autre part, que cette déclaration, prononcée par un fonctionnaire assermenté, ferait foi jusqu'à preuve du contraire et serait suffisante pour répondre à la condition de l'article 22 3. b) de la Convention, reprise dans l'échange de lettres du 3 juin 2009, alors que l'on ne saurait valablement exiger ni de l'Etat requérant d'exposer et de reproduire dans la demande française l'intégralité des textes légaux et réglementaires reflétant la pratique administrative française en la matière, ni de l'Etat requis de faire une analyse détaillée de la législation et pratique administrative de l'Etat requérant. En outre, la demanderesse n'aurait avancé aucun argument valable en droit qui la dispenserait de son obligation légale de fournir les renseignements sollicités, telle la violation d'un secret commercial, industriel ou professionnel prévue par l'article 22 3. c) de la Convention.

Sur base de l'ensemble des éléments exposés dans sa requête et son mémoire supplémentaire, la demanderesse conclut à l'annulation de la décision directoriale attaquée pour défaut de fondement et violation de la loi, incompétence, excès et détournement de pouvoir, au motif que le directeur ne pourrait faire droit à la demande française, les renseignements demandés ne pouvant être obtenus sur la base de la législation ou de la pratique administrative luxembourgeoise et française, tandis que la partie étatique conclut à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés en vue d'élucider les affaires fiscales de Monsieur XXX, de sorte que l'autorité française compétente serait parfaitement en droit de solliciter et obtenir de la part de la demanderesse les renseignements sollicités et tels que repris dans la demande d'injonction litigieuse du 7 janvier 2013.

En ce qui concerne le moyen d'annulation de la demanderesse consistant en substance à contester la pertinence des renseignements demandés, il convient de prime abord de constater que les dispositions applicables, à savoir l'article 22 notamment de la Convention, reposent sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après « le Modèle de convention »), de sorte qu'il convient de se fonder pour son interprétation, notamment sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale.

Il convient ensuite de relever que d'une manière générale, l'échange de renseignements est obligatoire, vu le temps présent utilisé à la première phrase de l'article 26[4], l'article 26 prévoyant par ailleurs un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale. C'est cependant à juste titre que la demanderesse affirme qu'il n'est pas loisible aux États contractants « *d'aller à la pêche aux renseignements* », c'est-à-dire de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours, respectivement d'émettre des demandes de renseignement de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec un enquête ou des investigations en cours[5], ou encore de demander de manière erratique, fortuite, des renseignements relatifs à des comptes bancaires détenus par leurs nationaux dans un Etat requis[6].

L'équilibre entre ces deux considérations concurrentes doit être recherché dans la norme dite de la « pertinence vraisemblable », l'article 26 du Modèle de convention prévoyant à cette fin qu'un pays requérant doit prendre en compte les éléments d'information recensés dans l'aide-mémoire établi à cette fin par l'OCDE[7]. Lorsqu'un pays ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans cet aide-mémoire, une autorité compétente requise peut être amenée à croire que le pays requérant est en fait en train d'aller « *à la pêche aux renseignements* ».

Il est encore admis, qu'au titre de cette « *pertinence vraisemblable* », une demande française peut porter notamment sur tout ou partie des points suivants[8] :

- le domicile fiscal d'un individu ou d'une entreprise ;
- le statut fiscal d'une personne morale ;
- la nature du revenu dans le pays de résidence ;
- le revenu et les charges figurant sur une déclaration d'impôt ;
- les comptes d'une entreprise (par exemple, pour déterminer le montant de commissions versées à une entreprise d'un autre État) ;
- les documents constitutifs d'une entité et les documents relatifs aux changements ultérieurs d'actionnaires ou d'associés ;

---

[4] Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.13, n° 31.

[5] Rapport d'examen par les pairs - phase I : Cadre légal et réglementaire - Belgique, OCDE 2011, p.54.

[6] « *to request information randomly on bank accounts held by its residents in banks located in the other State* », voir Projet de loi n° 6072, Commentaire des articles, p.27.

[7] Aide-mémoire figurant dans le Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.3-4.

[8] Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.10, n° 26.

- le nom et l'adresse de l'entité au moment de sa constitution et tous les changements ultérieurs de noms et d'adresses ;
- le nombre d'entités résidant à la même adresse que l'entité requise ;
- les noms et adresses des administrateurs, directeurs et autres salariés d'une entreprise pour les années pertinentes, les preuves (contrats et relevés bancaires) de leur rémunération, les cotisations de sécurité sociale et les renseignements relatifs à leurs fonctions dans toute autre entité ;
- les relevés bancaires ;
- les documents comptables et les états financiers ;
- copies des factures, contrats commerciaux, etc.;
- le prix payé pour certains biens dans le cadre d'une transaction entre entreprises indépendantes dans les deux États ;
- les renseignements concernant une situation dite triangulaire lorsque, dans le cadre de transactions entre deux entreprises, chacune située sur le territoire d'une partie contractante, on trouve l'entreprise d'un pays tiers C (avec lequel ni A ni B n'ont d'instrument relatif à l'échange de renseignements). Les États A et B peuvent échanger des renseignements concernant des transactions avec l'entreprise dans l'État C afin d'assurer une correcte imposition de leurs entreprises résidentes ;
- les prix en général nécessaires pour vérifier les prix facturés par leurs contribuables même en l'absence de rapports commerciaux entre ces derniers.

En ce qui concerne le cadre plus particulier de l'échange de lettres relatif au Troisième Avenant à la Convention fiscale entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg du 24 novembre 2006, il y a été expressément convenu que l'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande française concernant les cas visés à l'article 22 de la Convention, et ce afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés :

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;
(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;
(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés ;

Par ailleurs, l'Etat requérant pourra aussi et dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis. Dans le même échange de lettres il a encore été retenu que l'autorité compétente de l'Etat requérant ne formulera ses demandes de renseignements qu'après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne.

Une autorité compétente requise, quant à elle, vérifie ensuite si la demande est valable et complète ; en d'autres termes, elle doit confirmer que[9] :

- la demande satisfait aux conditions énoncées dans la disposition applicable en matière d'échange de renseignements ;

[9] Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.5, n° 11.

- elle a été signée par l'autorité compétente et comprend toutes les informations nécessaires pour la traiter ;
- les renseignements demandés sont tels qu'ils peuvent être fournis eu égard à l'instrument juridique sur lequel repose la demande et aux lois pertinentes de la partie requise ;
- suffisamment de renseignements ont été fournis pour identifier le contribuable ; enfin,
- suffisamment d'informations ont été données pour comprendre la demande.

Lorsqu'elle vérifie si la demande est valable et complète, l'autorité compétente requise examine également s'il y a des motifs de refuser la demande, notamment, comme indiqué ci-avant, lorsque le pays requérant ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans l'aide-mémoire, un tel défaut étant susceptible de donner à penser que le pays requérant est en fait en train d'aller « *à la pêche aux renseignements* ».

En ce qui concerne le rôle du tribunal, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, du critère s'imposant tant au directeur de l'administration des Contributions directes qu'au juge administratif, à savoir celui de « pertinence vraisemblable ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande française est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent[10] être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.

Aussi, le juge administratif, pour ce faire, vérifiera, d'une part, si les documents et informations requis ont bien été fournis par l'Etat requérant, et, d'autre part, si le contexte décrit par l'Etat requérant apparaît comme justifiant les renseignements demandés, ou, pour reprendre les termes de la Convention, si ceux-ci paraissent être vraisemblablement pertinents.

En l'espèce, il convient de constater que la demande émanant de l'autorité requérante française, demande formulée sous la forme d'un formulaire préétabli et standardisé envoyé par voie électronique, fournit formellement toutes les informations telles qu'exigées par l'échange de lettres y relatif du 24 novembre 2006, tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, en indiquant en particulier le contexte précis de la demande française, le fait que les autorités françaises respecteront la condition de réciprocité et que les autorités françaises ont épuisé toutes les voies internes possibles afin d'obtenir les informations sollicitées.

Le tribunal constate encore que contrairement aux développements de la demanderesse selon lesquels la demande française litigieuse concernerait une personne qui ne serait pas

---

[10] La Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe utilise également le critère de renseignements « *qui paraîtront pertinents* ».

fiscalement résidente en France, de sorte que les autorités françaises ne seraient pas territorialement compétentes à son égard et partant que le contribuable faisant l'objet de leur enquête, Monsieur XXX, serait insuffisamment identifié, il résulte de la demande française que les autorités françaises ont notamment identifié Monsieur XXX comme faisant l'objet de leur contrôle et ont indiqué son nom, sa date de naissance et ses adresses connues, à savoir celle en France et celle au Maroc. Il en résulte encore que les renseignements demandés tendent justement à établir qu'en réalité Monsieur XXX est bien fiscalement résident en France et à clarifier son rôle au sein de la demanderesse et notamment sa qualité de bénéficiaire économique de cette dernière. Il s'ensuit que Monsieur XXX a été clairement identifié au sens des exigences de l'article 22 de la Convention.

En ce qui concerne les critiques de la demanderesse quant à la démarche des autorités françaises visant à obtenir des renseignements de sa part dans le contexte d'un contrôle visant sa filiale française, le tribunal constate qu'il résulte de la demande française que les renseignements demandés tendent également à élucider le rôle de la demanderesse dans sa filiale française, ainsi qu'à clarifier l'origine et la nature des mouvements de fonds ayant transité entre Monsieur XXX, la demanderesse et sa filiale française via les postes de bilan respectifs de compte courant d'associé de ces deux sociétés et notamment aussi le compte courant ... attribué notamment à la demanderesse, le tout en vue de confirmer si Monsieur XXX est le bénéficiaire économique de la demanderesse et si la filiale française de cette dernière lui aurait servi à rapatrier des fonds provenant de l'étranger en France, de sorte que les renseignements sollicités par les autorités françaises ne peuvent être qualifiés comme vraisemblablement pertinents que dans la mesure où ils présentent un lien effectif avec le cas d'imposition de Monsieur XXX et celui de la filiale de la demanderesse ainsi circonscrit.

Or, force est au tribunal de constater que la demande française tend, à travers les trois premières questions ainsi que la huitième, non seulement à voir confirmer que la demanderesse, sa filiale française, ou Monsieur XXX, sont les titulaires du compte bancaire en cause, que ces trois personnes sont autorisées à effectuer des opérations par son biais, et que ce sont elles, ou l'une ou plusieurs d'entre elles qui ont ouvert ledit compte, mais à se voir communiquer les identités des personnes ayant ces différentes qualités ainsi que l'origine des fonds versés par la demanderesse à sa filiale française, sans limiter la portée de ces demandes à la personne de la demanderesse, de sa filiale française ou de Monsieur XXX. Les identités d'autres personnes ayant, à côté de la demanderesse, de sa filiale française et de Monsieur XXX ou à leur place, l'une ou plusieurs des qualités visées dans les trois premières ou étant à l'origine des fonds versés par la demanderesse à sa filiale française, telle que visée par la huitième question, doivent cependant être considérées comme étant étrangères au cas d'imposition de Monsieur XXX et de la filiale de la demanderesse et ne peuvent dès lors pas être considérées comme vraisemblablement pertinentes dans le cadre dudit cas d'imposition.

S'il est vrai que les questions contenues dans la demande française et reprises par l'injonction directoriale attaquée correspondent aux questions types généralement formulées en matière de données bancaires telles que figurant dans les formulaires standardisés élaborés par l'OCDE et l'Union européenne et que le formulaire standardisé prévoit certes ces questions comme textes préimprimés à côté desquels seule une case peut être cochée pour conférer à ces textes la qualité de questions dans le cadre d'une demande française, il n'en reste pas moins que le même formulaire prévoit en-dessous de ces textes chaque fois un champ dans lequel l'autorité requérante peut insérer un texte individualisé afin de préciser la portée de la question correspondante.

Eu égard à l'ensemble de ces éléments, il y a lieu de conclure que les trois premières et huitième questions contenues dans la demande des autorités françaises, et reprises par la décision directoriale déférée, tendent en partie à obtenir des renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents pour les cas d'imposition en cause et ce dans la mesure où elles tendent à obtenir les identités d'autres personnes à partir de liens qu'elles auraient eus par rapport à la demanderesse, sa filiale française ou Monsieur XXX. Dans la suite logique de cette conclusion quant aux trois premières et huitième questions, il faut conclure par rapport aux quatrième, cinquième, sixième, septième, neuvième, dixième et onzième questions relatives aux revenus d'intérêts produits par ce compte, aux impôts correspondants payés au Luxembourg, aux relevés bancaires, aux renseignements demandés quant aux mouvements de fonds ayant transité par les postes bilantaires « compte courant d'associé » et « banque » de la demanderesse, à la perception ou au versement de fonds par Monsieur XXX de ou à la demanderesse, directement ou indirectement par l'intermédiaire de la société EEE., au rôle de donneur d'ordre ou non de Monsieur XXX concernant les opérations bancaires de la demanderesse, ainsi que copie de tout document pertinent concernant les questions posées, que les renseignements afférents ne sont vraisemblablement pertinents que dans la mesure où les réponses aux trois premières et huitième questions confirment que la demanderesse, sa filiale française ou Monsieur XXX sont effectivement titulaires du compte bancaire en question, que l'une ou plusieurs de ces trois personnes sont autorisées à effectuer des opérations sur ce compte, que l'une ou plusieurs d'entre elles ont ouvert le compte, que l'origine des fonds versés par la demanderesse à sa filiale française provient de l'une ou plusieurs de ces trois personnes et que les fonds et revenus afférents de la période visée dans la demande française sont fiscalement imputables à Monsieur XXX ou la filiale française de la demanderesse.

En ce qui concerne les développements de la demanderesse relatifs au fait que les autorités fiscales françaises n'auraient pas épuisé les moyens internes à leur disposition, il y a lieu de rappeler que s'il est vrai que l'épuisement des moyens d'investigation internes disponibles sur son territoire par l'Etat requérant constitue l'une des conditions pour pouvoir admettre le caractère vraisemblablement pertinent des renseignements sollicités auprès de l'autre Etat contractant (cf. Modèle de Convention, *ad* art. 26, n° 9 a) ; VOGEL/LEHNER : *Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar*, art. 26, Anm. 35), l'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois relatif à l'article 22 de la Convention a cependant aménagé l'obligation de justification relative à cette condition à charge de l'Etat requérant en ce sens que ce dernier n'est pas tenu de préciser les démarches déjà accomplies en droit interne, mais qu'il ne doit soumettre sa demande d'échange de renseignements qu' « *après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne* ». Partant, la demande litigieuse du 7 janvier 2013, faisant état d'un contrôle fiscal en cours en France, suffit à cet égard aux exigences de l'article 22 de la Convention, ensemble l'échange de lettres prévisé[11].

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que la décision directoriale du 7 janvier 2013 est conforme à l'article 22 de la Convention et à l'échange de lettres y relatif en ce qu'elle enjoint la demanderesse d'indiquer si elle, sa filiale française ou Monsieur XXX sont le ou les titulaire(s) actuels du compte bancaire en cause, si elle, sa filiale française ou Monsieur XXX sont autorisé(s) à effectuer des opérations sur ce compte, si c'est elle, sa filiale française ou Monsieur XXX qui sont la ou les personne(s) ayant ouvert le compte, au cas où l'ouverture se situe dans la période concernée de l'année 2010 et 2011, et si

[11] Cour adm. 12 juillet 2012, n°30644C du rôle, Pas. adm. 2012, V°Impôts, n°845

c'est elle, sa filiale française ou Monsieur XXX qui est (sont) à l'origine des fonds qu'elle a versés dans sa filiale française, et en cas de réponses affirmatives à ces questions, d'indiquer les montants des intérêts produits par ce compte et des impôts correspondants payés au Luxembourg, de fournir les relevés bancaires pour cette période, des renseignements concernant les mouvements de fonds de la demanderesse ayant transité entre ses postes bilantaires « compte courant d'associé » et « banque », des renseignements quant au versement ou à la perception par Monsieur XXX de fonds de la demanderesse, directement ou indirectement par l'intermédiaire de la société EEE., quant au rôle de donneur d'ordre ou non de Monsieur XXX concernant les opérations bancaires de la demanderesse et copie de tout document pertinent concernant les questions posées.

Par contre, la décision directoriale du 7 janvier 2013 n'est pas conforme à l'article 22 de la Convention et à l'échange de lettres y relatif dans la mesure où elle tend à obtenir et à continuer aux autorités françaises des renseignements qui ne peuvent pas être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre du cas d'imposition de la filiale française de la demanderesse ou de Monsieur XXX, en l'occurrence ceux dépassant les confins ci-avant tracés et visant les identités d'autres personnes.

S'il est vrai qu'une décision administrative indivisible ne peut pas faire l'objet d'une annulation partielle, tel n'est pas le cas pour une décision dont l'illégalité ne s'étend qu'à certains de ses éléments, aisément dissociables, auquel cas rien ne s'oppose à ce que le juge ne prononce que l'annulation de ces chefs illégaux, laissant subsister le reste de la décision[12]. Etant donné qu'en l'espèce, les renseignements valablement requis par le directeur peuvent être dissociés de ceux dont le directeur n'a pas pu exiger la fourniture, il y a lieu d'annuler la décision directoriale dans la mesure précisée au dispositif.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

reçoit le recours en annulation en la forme,

au fond le déclare partiellement non fondé,

partant rejette le recours dans la mesure où la décision directoriale du 7 janvier 2013 enjoint à la société ...S.A. d'indiquer si elle, sa filiale française ou Monsieur XXX sont le ou les titulaire(s) actuels du compte bancaire en cause, si elle, sa filiale française ou Monsieur XXX sont autorisé(s) à effectuer des opérations sur ce compte, si c'est elle, sa filiale française ou Monsieur XXX qui sont la ou les personne(s) ayant ouvert le compte, au cas où l'ouverture se situe dans la période concernée de l'année 2010 et 2011, et si c'est elle, sa filiale française ou Monsieur XXX qui est (sont) à l'origine des fonds qu'elle a versés dans sa filiale française, et en cas de réponses affirmatives à ces questions, d'indiquer les montants des intérêts produits par ce compte et des impôts correspondants payés au Luxembourg, de fournir les relevés bancaires pour cette période, des renseignements concernant les mouvements de fonds de la demanderesse ayant transité entre ses postes bilantaires « compte courant d'associé » et « banque », des renseignements quant au versement ou à la perception par Monsieur XXX de

[12] Cour adm. 12 juillet 2011, n° 28279C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en annulation, n° 56

fonds de la demanderesse, directement ou indirectement par l'intermédiaire de la société EEE., quant au rôle de donneur d'ordre ou non de Monsieur XXX concernant les opérations bancaires de la demanderesse et copie de tout document pertinent concernant les questions posées,

déclare le recours justifié pour le surplus,

partant, annule la décision directoriale du 7 janvier 2013 dans la mesure où elle enjoint à la société ...S.A. de fournir des renseignements allant au-delà de ceux-ci-avant délimités,

condamne l'Etat et la demanderesse pour moitié aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 15 juillet 2013 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Alexandra Castegnaro, juge,
Anouk Dumont, attaché de justice,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Schmit s. Sünnen